



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

PEDRO HENRIQUE DE ARAÚJO ESTEVES

**MARCO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-
GERENTE OU ADMINISTRADOR**

BRASÍLIA

2017

Pedro Henrique de Araújo Esteves

**MARCO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-
GERENTE OU ADMINISTRADOR**

Trabalho apresentado na
Universidade de Brasília, como
requisito parcial para a obtenção do
título de Bacharel Direito sob
orientação do professor Dr. Othon de
Azevedo Lopes

BRASÍLIA

2017

PEDRO HENRIQUE DE ARÁUJO ESTEVES

MARCO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-
GERENTE OU ADMINISTRADOR

Trabalho apresentado na
Universidade de Brasília, como
requisito parcial para a obtenção do
título de Bacharel Direito sob
orientação do professor Dr. Othon de
Azevedo Lopes

Banca Examinadora:

Prof. Dr.Othon de Azevedo Lopes
(Orientador)
(Universidade de Brasília- UnB)

BRASÍLIA

2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, que fizeram o impossível para a chegada deste momento.

RESUMO

A problemática da responsabilização do sócio-gerente ou administrador e o redirecionamento da execução fiscal é questão em voga nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais na seara do direito tributário. Entre os tópicos mais controversos está o marco inicial do prazo prescricional para este redirecionamento. O dissenso reside, fundamentalmente, em dois pontos: a interpretação quanto à natureza da responsabilidade que é prevista no dispositivo legal; a extensão do conceito de infração de lei que é disposto como requisito para a responsabilização das pessoas por ele elencadas. As duas definições impactam de maneira decisiva no estabelecimento do momento a ser adotado como ponto de partida para o transcurso do prazo legal para o redirecionamento da execução. Este trabalho tem como objetivo, através de um estudo analítico, baseado em conceitos do direito tributário, bem como nos princípios norteadores da justiça, analisar as possibilidades de interpretação do texto legal, procurando aplicar as hipóteses previstas no dispositivo sob uma ótica sistemática da responsabilização de terceiros no CTN. Ao final, baseado nas observações apresentadas, será proposta uma alternativa para a estipulação de uma lógica interpretativa do marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente ou administrador.

Palavras chave: Direito Tributário; Responsabilidade Tributária; art. 135 CTN; Prescrição Intercorrente; Redirecionamento da Execução Fiscal.

ABSTRACT

A current popular debate in jurisprudence and in legal doctrine is the responsibility of the partner-manager or the administrator and the redirection of tax execution. Among the most controversial topics, is the debate over the start of the statutory deadline for the redirection. The dissent rests, fundamentally, in two problems: the interpretation regarding the liability nature provided by the legal framework and the extension of the “law infraction” concept, which is laid as a requirement in order to hold accountable the people enlisted in the law text. Both definitions have a decisive impact on the establishment of the start date to consider the redirection of the tax execution. Therefore, this work aims to analyze the interpretation possibilities of the legal text, based on the concepts of tax law, intending to apply the legal mechanism from the systematic viewpoint of the liability of third parties by the National Tax Code. In addition, it will be proposed, based on the presented observations, an alternate interpretation regarding the start date of the limitation period on cases of the redirection of tax execution faced by the partner-manager or administrator.

Keywords: Tax Law; Tax Liability; Statute of Limitation; Redirection of Tax Execution.

LISTA DE ABREVIações

CC- Código Civil

CTN- Código Tributário Nacional

DETRAN- Departamento de Trânsito

ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço

IPVA- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS- Imposto sobre Serviços de qualquer natureza

STJ- Superior Tribunal de Justiça

TJRS- Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 CONCEITOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
2.1 Obrigação tributária	11
2.1.1 A natureza da relação jurídica tributária	12
2.1.2 Obrigação tributária e suas espécies.....	12
2.2 Sujeição tributária.....	14
2.3 Responsabilidade tributária.....	15
2.3.1 Responsabilidade solidária.....	17
2.3.2 Responsabilidade dos sucessores.....	18
2.3.3 Responsabilidade de terceiros.....	18
2.4 A prescrição no direito tributário.....	20
2.4.1 Prescrição intercorrente.....	21
3. O ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	23
3.1 Natureza jurídica da responsabilidade do art. 135 do CTN.....	23
3.1.1 Entendimento jurisprudencial acerca da natureza da responsabilidade do art. 135 do CTN.....	27
3.2 Pressupostos para o redirecionamento da execução fiscal para o administrador ou sócio-gerente.....	39
3.2.1 Extensão do conceito de infração de lei.....	41
3.2.1.1 Dissolução irregular de pessoas jurídicas.....	43
4 O MARCO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-GERENTE OU ADMINISTRADOR NOS TERMOS DO ART. 135, III, do CTN.....	46
4.1 Entendimentos jurisprudenciais acerca do tema.....	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

A execução fiscal é o meio próprio de recuperação de crédito não pago ao Estado por aqueles com dever de retornar à sociedade parte de sua riqueza. Ano após ano, centenas de bilhões de reais em impostos não são pagos e a dívida ativa tributária da união e dos estados há muito ultrapassou a marca do trilhão.

Grande parte da dívida ativa tem como sujeito passivo as pessoas jurídicas e a sonegação fiscal é prática comum. Conforme dados do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, apenas na primeira metade de 2017 já foi sonegado valor superior a 278 bilhões de reais.¹

Com objetivo de proteger e garantir a satisfação do crédito público, bem como coibir a prática de enriquecimento ilícito, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 135, III, as hipóteses de responsabilização pessoal dos sócios-gerentes e administradores por atos ilegais ou que excedem os poderes conferidos a eles pelo cargo ocupado.

A problemática da responsabilização do sócio-gerente ou administrador e o redirecionamento da execução fiscal é questão em voga nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais na seara do direito tributário. Entre os tópicos mais controversos está o marco inicial do prazo prescricional para este redirecionamento. No intuito de unificar o entendimento quanto a este tema, o Superior Tribunal de Justiça decidiu por afetar esta matéria, tratada no Recurso Especial nº 1.201.993/SP, à sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1.036 do Código de Processo Civil e da Resolução 08/2008 da corte.

O dissenso reside, fundamentalmente, em dois pontos: a interpretação quanto à natureza da responsabilidade que é prevista no dispositivo legal; a extensão do conceito de infração de lei que é disposto como requisito para a

¹Dados apresentados pelo “sonegômetro” disponível no website www.quantocustaobrasil.com.br.

responsabilização das pessoas por ele elencadas. As duas definições impactam de maneira decisiva no estabelecimento do momento a ser adotado como ponto de partida para o transcurso do prazo legal para o redirecionamento da execução.

Este trabalho tem como objetivo, então, através de um estudo analítico, baseado em conceitos do direito tributário, bem como nos princípios norteadores da justiça, analisar as possibilidades de interpretação do texto legal, procurando aplicar as hipóteses previstas no dispositivo sob uma ótica sistemática da responsabilização de terceiros no CTN. Ao final, baseado nas observações apresentadas, será proposta uma alternativa para a estipulação de uma lógica interpretativa do marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente ou administrador.

Para tal, o primeiro capítulo tratará de conceituar certas figuras do direito tributário. Dentre elas encontram-se a obrigação tributária e suas espécies, a sujeição tributária direta e indireta, as modalidades de sujeição tributária indireta, a prescrição e decadência tributária, além da dissolução irregular da pessoa jurídica, balizados na mais respeitada doutrina.

Partindo dos conceitos tratados na parte inicial, o segundo capítulo apresentará uma proposta de interpretação do artigo 135, do CTN. Para tal, será alvitada uma análise crítica e sistemática do texto legal. A análise será baseada em uma abordagem dialética, explorando as diferentes visões da doutrina especializada, bem como as interpretações jurisprudenciais do tema, principalmente no Superior Tribunal de Justiça.

Isto posto, serão explanadas, no capítulo derradeiro, as fundamentações do remansoso entendimento adotado pelo STJ por vários anos. Além disso, serão expostos os fatos que levaram esse entendimento a ser questionado internamente na corte, resultando na afetação do REsp 1.201.993/SP à sistemática dos recursos repetitivos. Por fim, será sugerida uma sistemática para a estipulação do marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento das execuções fiscais, baseado nos conceitos e interpretações apresentados em todo o trabalho.

2 CONCEITOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A definição do marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente ou administrador da pessoa jurídica executada depende, primeiramente, de uma análise conceitual dos vários termos do direito tributário que compõem o redirecionamento, com vistas a alcançar o objetivo deste trabalho. São alguns destes termos a obrigação e a responsabilidade tributária, a prescrição intercorrente, as infrações de lei e a dissolução irregular da pessoa jurídica.

2.1 Obrigação tributária

A obrigação tributária é figura básica do direito tributário, e representa o cerne deste ramo jurídico: a obrigação do contribuinte de dar bem fungível (pecúnia) em razão de ter praticado ato jurídico previsto em lei como tributável pelo ente público competente. Sobre este tema, define Leandro Paulsen (2005, p. 883):

A relação tributária é uma relação obrigacional cujo objeto é uma prestação pecuniária. Num dos polos, está o devedor; no outro, o credor. Obrigação e crédito pressupõe um o outro. A obrigação, quando surge, já se estabelece em favor do sujeito ativo. À obrigação, pois, do ponto de vista da fenomenologia da relação jurídica, corresponde o crédito e vice-versa. Mas o CTN, por ficção, diz que a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, §1º) e que o crédito é constituído através do lançamento (art. 142). Isso porque se refere ao crédito formalizado, documentado, revestido de certeza e liquidez e, por isso, oponível ao sujeito passivo.

2.1.1 A natureza da relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária nasce de lei, estabelecendo um sujeito ativo, o ente público tributante, e um sujeito passivo, o contribuinte ou responsável tributário, que se relacionam por obrigações tributárias, principais ou acessórias.

Conforme Roque Antonio Carrazza (2015, p. 99), “a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é o detentor por excelência de todas as competências e de todas as formas de poder”. Portanto, a relação é de direito público, tendo em vista que compete exclusivamente e de forma indelegável ao Estado, em suas diversas esferas, o poder de tributar, conforme estabelecido na Constituição Federal e nos artigos 6º e 7º, do Código Tributário Nacional.

É uma relação, também, subjetiva, pois, conforme leciona Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. (2007, p. 401):

materializando-se a situação abstratamente prevista na lei como hipótese de incidência tributária, ou seja, ocorrendo o fato gerador do tributo, o contribuinte poderá invocar a relação jurídica tributária da qual é parte como direito adquirido, já que só poderá ser tributado nas condições fixadas na lei fiscal vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Por fim, a relação jurídica tributária é uma relação jurídica *ex lege*, pois se cria por força de lei e não pela vontade dos sujeitos da relação jurídica (relação *ex voluntate*). A relação tributária, portanto, existe apenas a partir do momento em que se concretiza a hipótese prevista em lei como fato gerador da obrigação tributária. Assim, não sendo certa situação definida por lei como hipótese de incidência do tributo, nunca se concretizará a relação jurídica tributária.

2.1.2 Obrigação tributária e suas espécies

De acordo com Clóvis Beviláqua (1977, apud PEREIRA, 2016,p. 6), a obrigação tributária é:

relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós esta ação ou omissão.

Já Rosa Júnior (2007, p. 401) define, mais especificamente, a obrigação tributária como “o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo uma prestação tributária positiva ou negativa”.

Aliomar Baleeiro (2013, p.1.087) é exato ao afirmar que a obrigação tributária:

é precipuamente a de dar o quantum do tributo, fazer (declaração, informar, etc.), não fazer (importações proibidas, transportar mercadorias desacompanhadas de guia, concorrência a monopólio fiscal, etc.), tolerar (exame de livros e arquivos, apuração de *stocks*, inspeção da mercadoria nos envoltórios etc.).

Conforme dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação principal é, portanto, aquela de cunho patrimonial, obrigação de dar a soma em dinheiro, que tem seu fato gerador na ocorrência do fato jurídico tipificado na norma tributária.

As obrigações acessórias, são, conforme Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 295), “comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo”. Desse modo, argumenta o autor que tais relações seriam mais corretamente chamadas de deveres instrumentais ou formais, pois inexiste nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários, o que lhes retiraria a condição de obrigação por definição.

2.2 Sujeição tributária

Conforme dispõe o CTN, em seu art. 119, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Assim, como dito anteriormente, o sujeito ativo é o ente tributante, que pode ser, dependendo do imposto, a União, os estados, o Distrito Federal ou os municípios, diretamente ou por delegação.

Quanto ao sujeito passivo, dispõe o CTN:

Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

O sujeito passivo, portanto, é aquele obrigado a adimplir o débito, no caso da obrigação principal, e fazer ou não fazer o que determina a norma, no caso da obrigação acessória.

A sujeição passiva da obrigação principal pode ser direta, quando o próprio sujeito realiza o fato gerador da obrigação, sendo denominado de contribuinte, ou indireta, quando ao sujeito é imputada a obrigação ao

pagamento por força de lei, tendo ele relação com o fato jurídico típico, mas não tendo realizado o fato gerador da obrigação tributária. Este é denominado responsável. Determina o CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Hugo de Brito Machado (2016) leciona que a responsabilidade possui o seu sentido amplo e o sentido estrito. Assim, o termo “responsabilidade” é usado no texto legal em seu sentido amplo, qual seja, a submissão de todo e qualquer obrigado, seja ele o contribuinte ou não, ao direito do ente tributante de exigir a prestação tributária. Utilizaremos, porém, o termo “responsabilidade” em seu sentido estrito, como a sujeição passiva indireta, ou seja, a submissão de outro que não o contribuinte ao direito do ente tributante de exigir a prestação tributária, por força de dispositivo legal.

2.3 Responsabilidade tributária

É amplamente aceita pela doutrina a divisão da responsabilidade tributária em duas modalidades: por transferência do dever de pagar o imposto e por substituição do contribuinte. Esta se dá quando a obrigação, por expressa disposição legal, é imputada diretamente a pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, ou seja, a obrigação tributária já nasce contra o responsável, o contribuinte, em si, nunca suportou tal obrigação. As possibilidades de responsabilidade por substituição são previstas, principalmente, em legislação ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal, observando os preceitos dispostos no art. 128 do CTN, que determina os limites que eventuais leis tributárias devem respeitar. Segundo Paulsen (2015, p. 938):

a figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito.

Conforme o autor, os casos de substituição são: a substituição para frente e substituição para trás, tendo em vista a posição do corresponsável em relação ao contribuinte na cadeia econômica. Assim, se há uma antecipação do pagamento pelo substituto de tributo que surgiria para o contribuinte posteriormente, é caso de substituição para frente, e, se o pagamento do imposto é postergado para o fim da cadeia econômica, é caso de substituição para trás. Há, também, a substituição comum, na qual o substituto participa do mesmo negócio jurídico que o substituído.

Observa-se que, conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 616):

o que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo (o fenômeno da “substituição” começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razão da eficácia e comodidade.

Conclui o autor que tratar-se-ia, portanto, de espécie de sujeito passivo direto, “assegurando-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional” (COÊLHO, 2016, p. 616-617). Tal definição vai de encontro à terminologia e sistemática textual utilizada no CTN e aos ensinamentos de parte da doutrina. É uma visão, porém, mais exata conceitualmente, o que pode ajudar a compreendermos a complexa questão da natureza da responsabilidade descrita no art. 135 do CTN.

A transferência, por outro lado, ocorre quando, depois de surgida a obrigação tributária contra o contribuinte, transfere-se esta obrigação para o responsável por conta de fato previsto em lei, ocorrido após o fato gerador. Portanto, no caso de responsabilidade por transferência, “existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável” (COÊLHO, 2016, p. 603). A

sujeição passiva indireta por transferência, conforme leciona Rubens Gomes de Sousa (1981), comporta três modalidades: a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade (de terceiros).

2.3.1 Responsabilidade Solidária

A solidariedade passiva é prevista no CTN no artigo 124 e tem seus efeitos definidos no artigo 125:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

A solidariedade de fato, disciplinada pelo art. 124, I, do CTN, ocorre quando mais de uma pessoa pratica a conduta definida em lei como hipótese de incidência tributária, como, por exemplo, coproprietários de certo imóvel quanto ao pagamento do IPTU. Assim, os devedores solidários são ambos contribuintes.

Já a solidariedade de direito, disciplinada pelo art. 124, II, do CTN, advém de determinação legal, segundo a qual, mesmo que não tenha o indivíduo praticado em conjunto o fato gerador, responderá solidariamente pelo pagamento por disposição legal. Um exemplo deste caso é ilustrado pelo Art. 1º, §8º, da Lei Distrital 7.431 de 1985, segundo o qual respondem

solidariamente pelo pagamento do IPVA o alienante e o adquirente de veículo automotor até a comunicação da venda ao DETRAN. Assim, a relação de solidariedade ocorrerá entre contribuinte e responsável. Por óbvio, esta situação é a que se enquadra no conceito de sujeição passiva indireta por transferência, na modalidade “solidariedade”.

2.3.2 A responsabilidade dos sucessores

Em um breve resumo, os casos de responsabilidade tributária dos sucessores estão dispostos nos artigos 130 a 133 do CTN e aplicam-se a quaisquer casos de obrigação tributária, bastando que o fato gerador da obrigação tenha ocorrido até o momento em que se deu a sucessão. Assim, estão incluídos nesse rol tanto os créditos existentes no momento da sucessão, quanto aos ainda não lançados, pois, para a legislação tributária brasileira, o lançamento tem caráter apenas declaratório da obrigação tributária, que se constitui já no momento do fato gerador.

Rosa Júnior (2007, p. 440) elenca as modalidades de sucessão:

a) sucessão imobiliária (CTN, art. 130); b) sucessão *inter vivos* de bens adquiridos ou remidos (CTN, art. 131, I); c) sucessão *causa mortis* (CTN, art. 131, II e III); d) sucessão de empresa e de pessoa jurídica de direito privado (CTN, art. 132); e) sucessão comercial (CTN, art. 133).

2.3.3 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade tributária de terceiros, principal tema deste trabalho, está prevista no CTN, nos seus artigos 134 e 135. Vejamos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A dicção do art. 134 é cristalina ao determinar que os casos de responsabilidade por ele previstas ocorrerão apenas na hipótese da impossibilidade de exigir-se o cumprimento da obrigação tributária principal daquele que praticou o fato gerador. É caso, portanto, de responsabilidade subsidiária, situação na qual responderão solidariamente com o contribuinte os responsáveis que, conforme Baleeiro (2013, p. 1.154), “por diferentes razões de Direito, o representam ou praticam atos jurídicos em nome e por conta dele, como seus instrumentos técnicos e jurídicos de manifestação de vontade”. Ademais, há, ainda, a exigência de que o dito responsável tenha, de alguma maneira, intervindo nas condutas tributadas ou tenha cometido omissão de deveres que lhe incumbiam.

O art. 135, por sua vez, é alvo de extensa discussão, pois, por não ter redação tão clara, abre espaço para as mais diversas interpretações doutrinárias e, principalmente, jurisprudenciais. A discussão sobre as diferentes interpretações e quais seriam as mais justas e as que melhor se aplicariam ao

atual cenário brasileiro é o principal objetivo deste trabalho, na hipótese específica da responsabilização do sócio-gerente nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, caso que se enquadra no inciso III do art. 135, do CTN. Conforme Machado (2016, p. 163):

questão de grande relevância em matéria de responsabilidade tributária consiste em determinar o alcance do art. 135, III, do CTN e, assim, saber em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam estas contribuintes. É claro que, tratando-se de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa.

Destarte, intentando refletir sobre o marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, temos que estabelecer qual a natureza da responsabilidade pessoal a que faz referência o art. 135, do CTN, e o que se entende por infração de lei no texto legal.

2.4 A prescrição no direito tributário

A prescrição é uma figura jurídica bastante comum e seus efeitos são, de uma forma ou outra, difundidos dentre os não estudiosos do direito. Definir o seu conceito, porém, é surpreendentemente complexo e tem-se as mais heterogêneas definições de variados juristas. Todos, porém, orbitam uma ideia comum, a de “limitação no exercício de direitos, em decorrência do transcurso do tempo, somado à inércia de seu suposto titular” (TONIOLO, 2010, p. 15-16).

Conforme disposto no CTN (arts. 156, 173 e 174), a prescrição e a decadência, causas de extinção do crédito tributário, têm prazo de cinco anos. Conta-se o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário, conforme a letra da lei “a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I) ou “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado” (art. 173, II). Não há previsão legal de interrupção ou

suspensão do prazo decadencial, tendo em vista o art. 207, do Código Civil, e, em caso de impugnação administrativa, considera-se o crédito já lançado, ou seja, não se conta mais o prazo decadencial.

Já o prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal, é contado a partir da constituição definitiva do crédito e interrompe-se, entre outras causas, pelo despacho do juiz que ordena a citação no processo de execução fiscal, conforme nova redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, dada pela Lei Complementar 118 de 2005.

2.4.1 Prescrição intercorrente

Embora sem, necessariamente, ser nomeada pelo texto legal de “intercorrente”, esta espécie de prescrição era associada ao art. 173 do Código Civil de 1916, cuja redação é a mesma do art. 202, parágrafo único, do Código Civil de 2002, que dispõe: “A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper”.

Posteriormente, a lei 11.051 de 2004, que incluiu o §4º ao art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, 6.830 de 1980, adotou a terminologia: “Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”.

Nas palavras de Toniolo (2010, p. 107):

a expressão intercorrente é empregada em execução fiscal para designar a situação na qual a prescrição, anteriormente interrompida, volta a correr no curso do processo, nele completando o fluxo do seu prazo. (...) Trata-se da mesma prescrição prevista no CTN, no Código Civil, ou em legislação esparsa, que pode voltar a fluir no curso da execução fiscal, geralmente em virtude da inércia do exequente em fazer uso, durante o processo de execução, dos poderes, das faculdades e dos deveres inerentes ao exercício do direito de ação [...].

A ideia de prescrição intercorrente, em sede de execução fiscal, é associada, portanto, à inércia ou desídia do Fisco, que, por diversos motivos, como a grande quantidade de execuções e a parca estrutura das procuradorias de fazenda para a manutenção desse volume processual, deixa de impulsionar o processo e perseguir bens dos executados.

3 O ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O art. 135 do CTN tem como objetivo o resguardo do interesse público ante atos que objetivam a lesão ao Fisco. Sua correta interpretação é de vital importância para a proteção do crédito público sem o desrespeito às garantias e aos princípios norteadores da livre iniciativa e do devido processo legal.

O artigo prevê a responsabilidade tributária de caráter pessoal por créditos provenientes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos de todas pessoas referidas no art. 134, de mandatários, prepostos e empregados e, finalmente, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Como dito anteriormente, este artigo é alvo de muita discussão doutrinária e jurisprudencial e sua exata definição é de vital importância para o sistema tributário brasileiro, pois grande parte da dívida ativa da União, estados, Distrito Federal e municípios têm como sujeito passivo empresas cujo patrimônio não consegue ser alcançado pela execução, tendo em vista o alto volume de fraudes contra o fisco.

Desse modo, ao definir certos conceitos, como, principalmente, a natureza da responsabilidade, dita pessoal, do sócio gerente e a extensão do conceito “infração de lei” a que faz referência o texto legal, poderemos indicar um marco inicial para o prazo prescricional do redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Como leciona Zenildo Bodnar (2006, p. 106), “trata-se de assunto de extrema relevância jurídica, pois a conclusão acerca da natureza da responsabilidade influenciará diretamente nos critérios e na própria existência de responsabilidade pessoal do sócio.”

3.1 Natureza jurídica da responsabilidade do art. 135 do CTN

O art. 135 do CTN dispõe que são “pessoalmente responsáveis” pelos créditos tributários as pessoas ali elencadas. Primeiramente, a responsabilidade do sócio-gerente é, além de pessoal, subjetiva. Conforme Bodnar (2006, p. 107), “à medida que o administrador somente será responsabilizado quando praticar ato abusivo e estando presentes os demais pressupostos necessários para a responsabilização”.

Uma importante pergunta a ser respondida é: a responsabilidade pessoal a que se refere o artigo implica na exclusão da pessoa jurídica, contribuinte original, do polo passivo da obrigação tributária? Em outras palavras, na hipótese de responsabilização do art. 135, III, do CTN, responderá exclusivamente o sócio-gerente ou administrador pelo adimplemento do crédito tributário, ou será de forma solidária ou até subsidiária, com a manutenção da empresa no polo passivo? Essa questão divide a doutrina e a jurisprudência e implica diretamente o estabelecimento de um marco inicial do prazo para o redirecionamento.

Como dito anteriormente, a responsabilidade prevista pelo art. 134 do CTN tem natureza subsidiária e solidária. O art. 135, por sua vez, inclui, em seu primeiro inciso, todas as pessoas referidas no art. 134. Esta inclusão não teria propósito se a hipótese de responsabilização fosse idêntica à disposta no artigo anterior, solidária e subsidiária, e o texto legal estaria incorrendo em clara redundância. É uma assunção razoável, portanto, que o art. 135 preveja a responsabilização plena e exclusiva das pessoas elencadas em seus três incisos, por créditos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pois, nas palavras de Coêlho (2016, p. 640), entusiasta desta interpretação, “procederam com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam...”. A hipótese do art. 135, portanto, seria de responsabilidade por substituição quando a obrigação tributária foi fruto dos atos previstos no dispositivo legal, pois, por lógica, já nasceriam contra pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador. Da mesma opinião partilha Rosa Júnior (2007, p. 454), que leciona:

O art. 135 do CTN cuida da responsabilidade pessoal das pessoas nele referidas, consagrando hipótese de responsabilidade por substituição, ou seja, a obrigação

tributária surge desde logo em relação à pessoa distinta da pessoa do contribuinte.

Completa ainda o autor (ROSA JÚNIOR, 2007, p. 458) que “resulta de todo o exposto que o administrador da sociedade deve responder com seu patrimônio pessoal, nos termos do art. 135, III, do CTN [...]”. Na mesma linha, Becho (2014, p. 89) apregoa que :

O que os arts. 134 e 135 têm de diferentes? Justamente as diferenças dispostas do *caput*. De fato, o art. 135 já determina a responsabilidade pessoal do agente. Isso significa que, ao contrário do art. 134, nos casos em que se aplicar o art. 135, o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte ou substituto) não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária.

Acompanha o entendimento Paulsen (2015, p. 964), ao explicar que “a pessoa jurídica ficaria excluída da responsabilidade pelos atos que, em seu nome, mas com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, foram praticados”. O argumento de Paulsen é construído citando ainda, para além do próprio Becho (2014), Bernardo Ribeiro de Moraes,² Regina Helena Costa³ e Fábio Canazaro⁴.

Compartilha dessa visão apresentada por Paulsen, Baleeiro (2013, p.1159) ao afirmar que “o caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis, em vez do contribuinte”.

Por outro lado, quando o ato praticado com infração à lei é posterior ao fato gerador, ao lançamento e até ao ajuizamento da execução fiscal, como, por exemplo, a dissolução irregular da pessoa jurídica, objeto desta pesquisa, têm-se espécie de responsabilidade por transferência, já que a obrigação nasceu

²Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª edição, 1995, p. 522.

³ Curso de Direito Tributário. Saraiva, 2009, p. 205.

⁴ A Responsabilidade Tributária dos Sócios e dos Dirigentes em Relação ao passivo Tributário da Sociedade Cooperativa. RDDT nº 145, out/07, p. 23.

contra o contribuinte e, posteriormente, foi atribuído a terceiro, o que nada muda em relação à exclusividade do responsável em face à obrigação tributária.

Observa-se, por fim, que a responsabilização exclusiva do administrador depende da comprovação da inocência e não-proveito econômico da pessoa jurídica com os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Primeiramente, por força do art. 124 do CTN, que prevê a obrigação solidária das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e, além disso, para não criar injustiças em situações que os administradores, que nem sempre sócios, mas empregados, sejam encorajados a cometer fraudes, sonegações etc., em favor da pessoa jurídica e respondam com seu patrimônio enquanto a empresa nada sofra com seus próprios atos ilegais.

Além de pessoal, subjetiva, por substituição, quando a obrigação é fruto dos atos previstos no art. 135, ou por transferência, quando o ato ilegal é praticado após o lançamento do crédito, a responsabilidade é, também, no entendimento de parte da doutrina, sancionatória, pois objetiva punir o sócio-gerente ou administrador que praticou o ato abusivo, com vistas a frustrar a satisfação da obrigação tributária.

Assim entende Bodnar (2006, p. 112) ao afirmar que “a atribuição de responsabilidade será pessoal, em desfavor do sócio-gerente ou administrador, como punição pelo uso abusivo da pessoa jurídica, sem atendimento de sua função social”. Para corroborar sua posição, o autor cita Luís César Souza de Queiroz (2002, p. 193, apud BODNAR, 2006, p. 113) que afirma:

A natureza de pena presente no consequente da norma primária punitiva fica evidenciada à medida que alguém (responsável) passa a ter a obrigação de entregar dinheiro a outrem (conduta compulsória, desagradável, não desejada – que caracteriza, em termos semântico-pragmáticos, a pena, a punição) por não ter cumprido certa conduta prescrita pela norma primária principal administrativo-fiscal.

Na mesma linha, Becho (2014, p. 102) alega que:

Acreditamos, também, que um elemento comum na responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN) é seu

caráter punitivo. Em ambos os textos, há que perceber que a diminuição patrimonial pela qual passará o apontado como responsável será uma punição que irá sofrer. Como tal, os elementos subjetivos hão que estar previstos na aplicação da pena de ter que suportar a carga fiscal devida por outrem (o contribuinte).

3.1.1 Entendimento jurisprudencial sobre a natureza jurídica da responsabilidade do art. 135 do CTN

Como anteriormente dito, a natureza da responsabilidade prevista pelo art. 135 do CTN é extensamente discutida judiciário, havendo, no âmbito do STJ, julgados em sentidos diversos, como a responsabilidade como solidária com a pessoa jurídica, como apenas subsidiária, e como pessoal e exclusiva do responsável.

A corrente, hoje predominante no tribunal, considera a responsabilidade como solidária com a pessoa jurídica:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

5. É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

7. Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei".

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.

9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.

10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.

11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a

responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).

12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.

13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.

14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial! 16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular -, ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).

17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(REsp 1455490/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2014, DJe 25/09/2014)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-

GERENTE. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA". ARTIGO 543-C, DO CPC.

1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005;

REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005.

2. Os débitos da sociedade para com a Seguridade Social, consoante entendimento pretérito, era o da responsabilidade solidária dos sócios, ainda que integrantes de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, em virtude do disposto em lei específica, qual seja, a Lei nº 8.620/93, segundo a qual "o titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social" (artigo 13).

3. A Lei 8.620/93, no seu artigo 13, restou inaplicado pela jurisprudência da Turma, nos seguintes termos: "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE.

PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, 111, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA.

CTN, ARTS. 124, 11, E 135, 111. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052.

VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...) 3. A solidariedade prevista no art. 124, 11, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre

responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

8. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário." (REsp nº 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.09.2005).

4. A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte Superior ao concluir o julgamento do ERESP nº 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: a) quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a

CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

5. Os fundamentos de referido aresto restaram sintetizados na seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos".

6. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1104900/ES, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que "1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos" (REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009) 7. In casu, o Tribunal a quo

decidiu em sentido diverso ao entendimento pacificado nesta Egrégia Corte, haja vista que, apesar de reconhecer que o nome dos sócios constam da CDA, indeferiu o pedido de redirecionamento, verbis: "Cumpre, ainda, salientar que, embora a presunção de liquidez e certeza da CDA, o fato de esta trazer o nome dos sócios não é suficiente para ensejar o redirecionamento. Referida liquidez e certeza do título executivo, atribuída pelo art. 204 do CTN, pressupõe a ampla defesa do executado na esfera administrativa, fato que não ocorre com relação aos sócios, porquanto o titular do débito é a pessoa jurídica.

Assim, a certidão de dívida ativa goza de presunção e certeza com relação à pessoa jurídica, mas não com relação a seus sócios." 8. Agravo regimental conhecido para dar provimento ao recurso especial.

(AgRg no AgRg no REsp 1153333/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2010, DJe 05/10/2010)

Há, também, o entendimento que a responsabilidade dita como “pessoal”, pelo art. 135 do CTN, tem natureza apenas subsidiária. Vemos, por exemplo, o próprio texto da súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Dentre os julgados:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE QUE FIGURA NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA COMO CO-RESPONSÁVEL. POSSIBILIDADE. DISTINÇÃO ENTRE A RELAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL (PRESSUPOSTO PARA AJUIZAR A EXECUÇÃO) E A RELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL (PRESSUPOSTO PARA A CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA).

1. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN.

2. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art.

204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução.

3. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exeqüente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária.

4. No caso, havendo indicação dos co-devedores no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), é viável, contra os sócios, o redirecionamento da execução. Precedente: REsp 702.232-RS, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.09.2005.

5. Recurso especial desprovido.

(REsp 900.371/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 02/06/2008)

Há, finalmente, a terceira corrente, que considera a responsabilidade como pessoal e exclusiva do sócio-gerente ou administrador:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A responsabilidade pessoal do sócio funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (Resp 1101728/SP, sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009)

2. "A certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de

poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa." (Precedentes: REsp 1144607/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2010, DJe 29/04/2010; AgRg no Ag 1113154/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2010, DJe 05/05/2010; AgRg no Ag 1229438/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 20/04/2010; REsp n.º 513.912/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005)

3. In casu, há nos autos, robustos indícios da ocorrência de dissolução irregular da empresa, consoante dessume-se das certidões do Oficial de Justiça, às fls. e-STJ 101 e 123, que diligenciou duas vezes, com o objetivo de localizar a empresa recorrente, verbis: "Certifico e dou fé, em resposta ao despacho de fls. , o endereço pertencente a Bermatex Com. Imp. Têxtil Ltda., era Rua Martins Bastos, 284, cujo local está fechado, não funcionando a referida empresa na Avenida Assis Brasil, 6203, sala 504; após fechada a executada era o local onde o representante da executada era encontrado (escritório). Atualmente, onde foi encontrado o representante da empresa e efetivada a citação foi na Rua Correa Mello, 320 - empresa funcionando é a Supertêxtil, onde o representante Mario Cesino de Medeiros é encontrado." "Certifico e dou fé que, em cumprimento ao presente, diligenciei na Rua Xavier de Carvalho, 11 e verifiquei que inicia a rua no número 6, 12, 14, 18, e, no lado ímpar, em um shopping com o número 9, sendo encontrada ali a Casa Paroquial, Ótica Sarandi e Loja Vitória, após os números 54 e 66. Nos arredores a executada é desconhecida."

4. Doutrina abalizada situa a dissolução irregular como hipótese de infração à lei, contida no caput do art. 135 do CTN, que prescreve as condutas dolosas ensejadoras da responsabilidade pessoal do agente, litteris: "A lei referida no artigo 135 do Código Tributário Nacional é a lei que rege as ações da pessoa referida. Assim, como o inciso I do artigo em evidência traz para sua guarda todos os sujeitos referidos no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis, a do inventário para os inventariantes, a da falência e da concordata para síndicos e comissários, a dos registros públicos para os tabeliães, escrivães e demais serventuários de cartórios, a comercial para dissolução de pessoas jurídicas e para os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do artigo 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas (gerentes, diretores etc), será a lei comercial.

(...) E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação

societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes)." (Renato Lopes Becho, in *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 176/178)

5. Destarte, a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática de atos abusivos ou ilegais, uma vez que o administrador que assim procede age em infração à lei comercial, incorrendo no item III, do art. 135, do CTN, ressoando inequívoca a possibilidade de redirecionamento da execução para o sócio-gerente, com a inversão do ônus da prova. (Precedente: AgRg no REsp 1085943/PR, Rel.

Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 18/09/2009)

6. Não obstante, e aqui reside o cerne da presente controvérsia, verifica-se que o Juízo singular, deferindo o pedido de redirecionamento da execução por dissolução irregular da empresa executada, não se manifestou acerca da recusa, pela Fazenda Estadual, do bem imóvel nomeado à penhora pela sociedade executada, o que deu ensejo à insurgência dos recorrentes, no sentido da inocorrência da necessária comprovação, pela exequente, da insuficiência dos bens da empresa para garantir a execução, o que, a priori, impediria a deflagração da responsabilidade do ex-sócio, porquanto milita a seu favor a regra de que os bens da sociedade executada hão que ser executados em primeiro lugar, haja vista tratar-se de responsabilidade subsidiária; por isso que a referida decisão seria nula, bem como todos os atos subsequentes.

7. A dicção do caput do art. 135 do CTN deixa entrever que a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de natureza pessoal, verbis: "Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

8. Precedentes: AgRg no Ag 1261429/BA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010; AgRg no REsp 1160981/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2010, DJe 22/03/2010; EDcl no REsp 888.239/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA,

julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; AgRg no REsp 570.096/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/12/2003, DJ 10/05/2004; AgRg no REsp 175.426/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2001, DJ 24/09/2001; REsp 121.021/PR, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2000, DJ 11/09/2000; REsp 9.245/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/1995, DJ 16/10/1995; REsp 7.704/SP, Rel. MIN. JOSÉ DE JESUS FILHO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/1992, DJ 09/11/1992.

9. A inaplicação do art. 135, III, do CTN, implica violação de cláusula de reserva de plenário e enseja reclamação por infringência da Súmula Vinculante nº 10, verbis: "Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

10. Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.

11. Doutrina abalizada diferencia a responsabilidade pessoal da subsidiária, no sentido de que: "Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podemos ter: (...) - pessoalidade. b) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (art. 130, 131, 132, 133, I e 135); - subsidiariedade. c) responsabilidade subsidiária, quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável (art. 133, II, 134);" (Leandro Paulsen, in *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922) "Lembre-mos de que a dissolução irregular de uma empresa é infração à lei comercial, o que corrobora nosso entendimento de que a lei prevista no artigo 135 do CTN é a lei que rege a conduta do responsabilizado (no caso da lei comercial).

(...) Observe-se, inclusive, que a tipificação de conduta do administrador ou sócio-gerente no artigo 135 afasta, necessariamente, a pessoa jurídica do pólo passivo da relação processual de cobrança tributária.

"Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva

desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, "Obrigação Tributária", Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., p. 319)." (Renato Lopes Becho, in Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 184/185)

12. A responsabilidade por subsidiariedade resta conjurada e, por conseguinte, o benefício de ordem que lhe é característico (artigo 4º, § 3º, da Lei 6.830/80), o qual é inextensível às hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro (consectariamente, excluindo a do próprio contribuinte), em razão do princípio da especialidade (lex specialis derogat generalis), máxime à luz da Lei de Execução Fiscal encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias.

13. Com efeito, restando caracterizada, in casu, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente, ora recorrente, ressoa evidente a prescindibilidade de anulação da decisão que deferiu o redirecionamento da execução em virtude da comprovação da dissolução irregular da empresa, em virtude da inocorrência de prejuízo, que existiria tão-somente na hipótese de responsabilidade subsidiária, situação que obstaria o redirecionamento, ante a subyacência da verificação da suficiência patrimonial da executada. Por isso que não merece reparo o acórdão recorrido, neste particular, ao desprezar a omissão do decisum do Juízo singular quanto à apreciação do pedido de recusa do bem nomeado à penhora pela empresa recorrente, concluindo que, litteris: "No caso, ante o teor da certidão de fls. 101 do oficial de justiça, era cabível o redirecionamento. A alegação de que há bens da sociedade suficientes para garantir a execução, por ora, não está comprovada. É certo que a Agravante BERMATEX COM IMP TÊXTIL LTDA nomeou à penhora "uma fração de 1.760,3697 ha, correspondente a R\$ 3.200.000,00 (três milhões e duzentos mil reais), do imóvel registrado no Livro nº 02, Matrícula sob o nº 7.893, ficha 01, do Registro de Imóveis Circunscrição da Comarca de Canarana – Mato Grosso". Todavia, houve recusa do Agravado que não foi ainda apreciada em primeiro grau (fls. 37/38). Ausente, portanto, prova inequívoca da suficiência de bens para a satisfação da dívida, mostra-se precipitada sua exclusão da execução."

14. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

15. Recurso especial desprovido.

(REsp 1104064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA E NÃO TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO EM RAZÃO DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR PELOS DÉBITOS DA SOCIEDADE. NECESSÁRIA A CONFIGURAÇÃO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E ART. 50, DO CÓDIGO CIVIL.

I - O art. 135, III do CTN, dispõe que, os sócios, diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros, que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O art. 50, do Código Civil, estabelece que "em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações e obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica"

III - O simples inadimplemento de dívida de natureza tributária ou civil, não acarreta a responsabilidade por substituição dos sócios-gerentes ou administradores das pessoas jurídicas de direito privado, porquanto necessário configurar-se os requisitos previstos nos arts. 135, III do CTN e 50 do CC.

IV - Precedentes do Egrégio Superior Tribunal de Justiça e desta Corte.

V - Agravo de instrumento improvido.

(AI Nº 0015165-82.2011.4.03.0000/SP, Rel. Desembargadora Federal REGINA COSTA, Sexta Turma do TRF3, julgado em 01/12/2011)

3.2 Pressupostos para o redirecionamento da execução fiscal para o administrador ou sócio-gerente

O art. 135 do CTN dispõe que a responsabilidade do sócio-gerente ou administrador surgirá em face das “...obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. O primeiro pressuposto, portanto, é a existência de uma obrigação tributária que provém de fato jurídico tributável, com a devida apuração administrativa e lançamento em desfavor da pessoa jurídica. Em seguida, é necessário o ato de pessoa, sócio ou empregado, com poderes de gestão, contrário a dispositivo legal ou que configure abuso das atribuições do cargo ocupado, previstas em contrato social, quando o contribuinte for sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou estatuto, no caso de o substituído ser sociedade anônima, cooperativa ou entidade sem fins lucrativos. É necessário também que o referido ato seja lesivo à pessoa jurídica, ao Fisco ou a ambos. Como observa-se da redação do dispositivo legal, a condição de sócio não atrai, por si só, a possibilidade do redirecionamento da execução para si, visto que não há menção expressa à esta condição. O importante é, portanto, a detenção de poderes que impliquem a prática de atos de direção ou gerência da pessoa jurídica, não podendo ser responsabilizado, pois, o sócio cotista.

Estando presentes estes requisitos, o juiz de direito, ao analisar o pedido do exequente de redirecionamento da execução fiscal, observará, por óbvio, os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, exigindo, em âmbito administrativo ou judicial, a apuração das premissas insertas no art. 135 do CTN, com a comprovação pelo Fisco dos atos abusivos praticados pessoalmente pelo sócio-gerente ou administrador que devem estar diretamente vinculados ao fato imponible. O responsável, em sede de execução fiscal, poderá impugnar a sua inclusão e o próprio título por meio de exceção de pré-executividade, recurso criado pela doutrina e amplamente aceito pela jurisprudência, baseando-se no art. 204 do CTN, que dispõe:

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

A exceção de pré-executividade, porém, conforme inteligência da súmula 393 do STJ, é admissível apenas quanto às matérias conhecíveis de ofício pelo magistrado e que não demandem dilação probatória. Parte da jurisprudência aceita que acompanhe, excepcionalmente, prova documental do alegado.

Outro meio de defesa do executado são os embargos à execução fiscal, ação autônoma de caráter incidental, previsto, de modo geral, nos arts. 914 a 920 do CPC (embargos à execução civil) e, de modo especial, nos arts. 16 a 20 da Lei de Execução Fiscal, Lei 6.830 de 1980. Os embargos requerem a garantia integral da dívida executada ou a prova inequívoca da hipossuficiência do embargante.

3.2.1 Extensão do conceito de infração de lei

A compreensão exata da intenção do texto legal ao referir-se a “infração de lei” é vital para a tipificação dos casos de responsabilidade do sócio-gerente ou administrador. Se o termo for entendido como infração a qualquer lei, o próprio inadimplemento do tributo, descumprimento de dever jurídico previsto em lei tributária, atrairia a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores. Tal interpretação acabaria por fulminar a personalidade jurídica da empresa, em clara agressão ao princípio da segurança jurídica e comprometimento da livre iniciativa.

Esta interpretação resultou na edição, em 2010, da súmula 430 pelo STJ, cujo enunciado determina: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

O caput do art. 135 dispõe os termos “infração de lei, contrato social ou estatuto” em sequência. Ora, o contrato social e o estatuto disciplinam as ações da empresa e do sócio-gerente ou administrador quanto às atribuições do cargo exercido. Numa interpretação lógica do texto, a lei a que se refere o artigo faz referência às normas reguladoras das ações da pessoa jurídica, cujo desrespeito na conduta administrativa do sócio-gerente ou administrador gere fato jurídico tributável ou lesão ao Fisco. Compartilha desta visão Coêlho (2016, p. 637), ao afirmar:

Exordialmente, cabe ressaltar que a lei a que se refere o artigo é a lei extratributária civil, societária, comercial, regulatória etc. Jamais a lei tributária. Fosse essa a lei o simples inadimplemento do tributo seria INFRAÇÃO DE LEI, atraindo a responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no dispositivo legal sob comento [...] (grifo do autor).

Na mesma linha, Becho (2000, p. 180-181):

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes).

O mesmo autor aprofunda seu pensamento ao afirmar:

A lei referida no art. 135 do Código Tributário Nacional é a lei que rege *as ações da pessoa referida*. Assim, como o inc. I do artigo em evidência traz para sua guarda todos os sujeitos referidos no artigo anterior, teremos que a *lei* será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração *civil* de bens de terceiro para os administradores civis, a do inventário para os inventariantes, a da falência e da concordata para síndicos e comissários, a dos registros públicos para os tabeliães, escrivães e demais serventuários de cartórios, a comercial para a dissolução de pessoas jurídicas e para os sócios *no caso de liquidação de sociedade de pessoas*.

Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do art. 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas (gerentes, diretores etc.), será a lei comercial” (BECHO, 2014, p.101, grifo do autor).

De modo semelhante argumenta Baleeiro (2015, p. 1160) ao dizer que “a lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”.

Conclui-se, portanto, que há a concomitância de duas normas, a saber, a norma tributária, que determina que tal fato jurídico gera obrigação tributária, e a norma extratributária, que estabelece que a conduta da pessoa com poder de gestão está eivada de ilegalidade.

3.2.1.1 Dissolução irregular de pessoas jurídicas

O Código Civil prevê as hipóteses, os ritos e as formalidades da dissolução de pessoas jurídicas nos arts. 1.033 a 1.038 e 1.102 a 1.112. Baseado na previsão legal, exige-se que a liquidação da sociedade seja realizada com o pagamento dos credores na ordem de preferência legal ou na forma da Lei 11.101 de 2005, no caso de falência.

Portanto, o encerramento das atividades empresariais sem a quitação dos débitos, sem deixar bens suficientes para esse fim e sem o regular processo de falência, devidamente registrado perante a Junta Comercial, configura ato ilegal. Quanto aos débitos tributários, a dissolução irregular atrai a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, mesmo que o crédito tributário tenha surgido de ato lícito por parte do sócio-gerente. A ilegalidade se dá, portanto, na hipótese em que os sócios, ao invés de disponibilizarem os bens da pessoa jurídica para o pagamento dos credores, alienam estoques, maquinário, imóveis etc., e incorporam esses valores ao seu patrimônio pessoal, em clara lesão ao Fisco.

Ademais, é obrigação dos gestores manter atualizados os cadastros das pessoas jurídicas nos órgãos competentes, devendo informar quaisquer mudanças, seja no quadro social, denominação social e endereços de funcionamento. Nesse sentido, dispõe o Código Civil:

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado. § 1º Os documentos necessários ao registro deverão ser apresentados no prazo de trinta dias, contado da lavratura dos atos respectivos. § 2º Requerido além do prazo previsto neste artigo, o registro somente produzirá efeito a partir da data de sua concessão. § 3º As pessoas obrigadas a requerer o registro responderão por perdas e danos, em caso de omissão ou demora.

De igual maneira, prevê a Lei 8.934 de 1994, que dispõe sobre o registro público de empresas mercantis e atividades afins:

Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as seguintes finalidades:

I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;

II - cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes;

III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.

Art. 2º Os atos das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei.

[...]

Art. 32. O registro compreende:

[...]

II - O arquivamento: a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas.

O STJ, por meio da Súmula 435, firmou entendimento de grande impacto nas execuções fiscais em todo o país ao determinar que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

Assim sendo, da impossibilidade de citação ou intimação da pessoa jurídica em seu endereço de cadastro, nasce a presunção da ocorrência da sua dissolução irregular. Este fato deve ser comprovado pelo exequente para que se proceda à inclusão dos sócios-gerentes no polo passivo da execução fiscal, garantido o direito à ampla defesa e ao contraditório.

4 O MARCO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-GERENTE OU ADMINISTRADOR NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CTN

A Primeira Seção do STJ firmou, há vários anos, entendimento no sentido de que o Fisco teria o prazo de 5 anos para redirecionar a execução fiscal para o sócio-gerente ou administrador de pessoa jurídica, nas hipóteses previstas pelo art. 135, III, do CTN, contados a partir da data da citação da pessoa jurídica. O entendimento, baseia-se na interpretação de que a responsabilidade prevista pelo art. 135 do CTN tem natureza solidária. Por consequência, a citação da pessoa jurídica, fato interruptivo do prazo prescricional, conforme o art. 174, parágrafo único, I, do CTN, na redação anterior à vigência da Lei Complementar 118 de 2005, interromperia a prescrição, também, para o sócio-gerente, nos termos do art. 125, III, do CTN. Nos casos, portanto, em que o despacho de citação deu-se após o início da vigência da LC 118/05, o prazo iniciar-se-á da data do referido despacho, conforme nova redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN.

Tal entendimento, porém, começou a ser reavaliado pela corte até que o Recurso Especial nº 1.201.993/SP foi eleito como representativo da controvérsia, para ser julgado pela 1ª Seção sob o rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1.036 do CPC. Foi determinado, portanto, o sobrestamento de todos os processos que tratem sobre o tema. O REsp espera, no momento de feitura deste trabalho, a conclusão de seu julgamento.

Sugerir-se-á, neste trabalho, uma sistemática para a definição do marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal. O primeiro ponto dessa sistemática consiste na separação das situações hipotéticas que atrairiam a responsabilidade prevista pelo art. 135 do CTN.

A responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN pode ser dividida em três hipóteses: obrigação tributária resultante de ato abusivo por

parte do sócio-gerente ou administrador com lesão à pessoa jurídica; obrigação tributária resultante de ato abusivo por parte do sócio-gerente ou administrador com proveito econômico da pessoa jurídica; obrigação tributária resultante de ato lícito, com a posterior dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na primeira hipótese, como já tratado, o responsável responderá em caráter pessoal e exclusivo pela obrigação tributária que surge de ato abusivo de sua parte. É modalidade, portanto, de responsabilidade tributária por substituição total, pois a obrigação já nasceu contra o responsável. Nesse caso, não há possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, pois o lançamento é nulo, tendo em vista que foi efetuado contra pessoa diversa daquela que deve responder pelo seu adimplemento. O crédito deve ser, portanto, cancelado e a execução fiscal extinta nos termos do art. 485, IV, do CPC, pois ausente uma das condições da ação, qual seja, a legitimidade das partes. Há que se proceder a um novo lançamento, com a apuração da ocorrência dos atos que ensejam a responsabilidade e possibilidade de impugnação administrativa por aquele contra quem a obrigação tributária se coloca. Deve ser observado, para tal, o prazo decadencial de 5 anos, nos termos do art. 173 do CTN.

Na segunda hipótese, quando o ato abusivo é praticado, também, em proveito da empresa, como em casos de fraude e sonegação, não é razoável que o sócio-gerente ou administrador responda sozinho pelo adimplemento. Primeiramente, porque o simples proveito econômico comum já atrai a responsabilidade por força do art. 124, I, do CTN. Em segundo lugar, porque o Fisco seria claramente lesado ao ser a pessoa jurídica que tem, em regra, capacidade contributiva superior ao sócio-gerente ou administrador, eximida do adimplemento do crédito tributário, sem possibilidade de perseguição de seus bens com vistas à satisfação do crédito público. Neste caso, a responsabilidade do sócio-gerente será solidária e subsidiária com a pessoa jurídica e o prazo para o redirecionamento da execução fiscal será contado, por força do art. 125, III, do CTN, a partir da citação da pessoa jurídica ou do despacho que determiná-la, conforme for a redação aplicável do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, em função da vigência ou não, no caso concreto, da LC 118/2005.

A terceira hipótese, nos casos em que a execução é embasada em crédito resultante de obrigação tributária proveniente de ato lícito com posterior ocorrência da dissolução irregular, a análise a ser feita é mais intrincada. É, também, a de maior importância, pois, além de representar a grande maioria dos casos de ato com infração de lei, nos termos do art. 135 do CTN, é a que mais gera discordância doutrinária e, principalmente, jurisprudencial quanto ao estabelecimento do marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente ou administrador.

Como o crédito executado, nesse caso, advém de obrigação tributária com fato gerador proveniente de ato lícito, inicialmente formalizado contra a pessoa jurídica, com a posterior responsabilização do sócio-gerente, configura-se caso de responsabilidade por transferência. Isso se dá pelo fato da obrigação tributária ter surgido contra pessoa diversa daquela que, por força do dispositivo legal (art. 135, III, do CTN) responderá pelo seu adimplemento, como anteriormente explicitado.

A responsabilidade tributária nos casos de dissolução irregular tem, além do caráter pessoal, o caráter subsidiário, pois a declaração da dissolução irregular da pessoa jurídica pelo magistrado se dá apenas quando comprovado que a pessoa jurídica não possui bens para responder pelo crédito tributário, tendo em vista que os referidos bens foram incorporados ilegalmente ao patrimônio pessoal dos sócios. Por esse motivo, responderão os sócios-gerentes de modo, também, exclusivo, tendo em vista a inexistência de fato da pessoa jurídica. Observe-se que não é necessário que, no momento do fato gerador da obrigação tributária, o sócio-gerente participasse do quadro social com poderes de gestão, pois a obrigação nasceu de ato lícito, que não atraía a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN.

Não se pode aplicar, nesta hipótese, o marco inicial utilizado para as hipóteses anteriores, pois o ato abusivo que ensejou o redirecionamento da execução não foi praticado em momento anterior ao fato gerador. Ao contrário, foi realizado em momento posterior ao fato gerador, ao lançamento e ao ajuizamento da execução fiscal, todos esses regulares, tendo em vista as condições jurídicas e factuais à época em que foram realizados.

Ao utilizar-se o marco inicial como a citação da pessoa jurídica ou o despacho que determiná-la, podem ocorrer situações verdadeiramente teratológicas, como as que seguem:

Primeiro exemplo, empresa X tem crédito de ICMS lançado regularmente contra si em 01 de julho de 2002. Ajuizada a execução fiscal contra a empresa em 10/08/2006, dentro do prazo prescricional, é determinada a sua citação por despacho do juiz em 25 de agosto de 2006. A empresa é, então, citada em 21 de dezembro de 2006. Começa, portanto, a perseguição de bens da executada para responder pelo crédito. Após tentativas frustradas de bloqueio eletrônico e insucesso na busca por bens passíveis de penhora, o exequente é intimado a informar se a empresa continua em atividade. Ao não conseguir localizar a empresa no endereço de cadastro, o exequente requer o reconhecimento da dissolução irregular da pessoa jurídica, nos termos da súmula 435 do STJ. Para tal, é necessário que se comprove que a empresa foi dissolvida, com a quebra de sigilo fiscal e bancário, que imprescindem de autorização judicial. Em vias de comprovação, chega o dia 21 de dezembro de 2011 e finda-se o prazo para o redirecionamento da execução, antes mesmo da comprovação da dissolução irregular da empresa executada, que se baseia exatamente na ocorrência da dissolução irregular. Ou seja, a fluência do prazo prescricional retroagiu à época em que a empresa funcionava regularmente, um absurdo jurídico.

Segundo exemplo, ajuizada execução fiscal embasada em crédito de ISS contra a empresa Y, é determinada a citação da empresa por despacho em 27 de fevereiro de 2008. A empresa furta-se ao pagamento e, com o conhecido marasmo inerente ao judiciário pátrio, em 27 de fevereiro de 2013 o crédito não foi completamente adimplido. A partir dessa data, os sócios estão livres para alienar os bens da executada de modo ilegal e os incorporar a seus patrimônios pessoais, pois prescreveu o prazo para o redirecionamento em razão de dissolução irregular que nem sequer ocorreu ainda. Enriquecimento ilícito flagrante que não será punido.

Percebe-se que em nenhum dos casos há a presença de um requisito básico para a declaração da prescrição, qual seja, a inércia do titular do direito.

Ainda que, no primeiro exemplo, tenha havido a dissolução irregular em período anterior às diligências do exequente em comprová-la, a pretensão do direito ao redirecionamento da execução só pode ser exercido após a comprovação da dita dissolução. Dessa forma, não há que se falar em inércia se a pretensão surgida não é exercitável em juízo. Quanto ao princípio da exercibilidade da pretensão, leciona Pontes de Miranda (1970, p. 150 apud TONIOLO, 2010, p. 181):

Há outras espécies em que o exercício, e não o nascimento da pretensão, depende da vontade do credor. Rege o princípio da exercibilidade da pretensão: se depende, não do nascimento da pretensão, mas só o exercício (pretensão que só se pode exercer depois, ou após algum ato), é da exercibilidade que se conta o prazo. Como de regra, exercibilidade e pretensão nascem juntas, nada obsta a que se enuncie o princípio da coincidência do começo do prazo com o nascimento da pretensão. Se o credor é que cabe fazer nascer a pretensão, desde o momento em que o pode se inicia o prazo prescricional.

Mais absurda é a hipótese do segundo exemplo, quando o exequente perdeu a pretensão ao redirecionamento antes mesmo da pretensão existir, em claro desrespeito à inteligência do art. 189 do Código Civil, que dispõe que “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206”.

Ora, se a pretensão nasce apenas com a violação do direito, como pode o *dies a quo* do redirecionamento se dar em data anterior ao ilícito? Ademais, a interrupção do prazo prescricional pela citação da pessoa jurídica ou o despacho que determiná-la, nos termos do art. 125, III, do CTN, não se aplica ao redirecionamento, por não se tratar de caso de responsabilidade solidária.

Portanto, o marco inicial para o prazo prescricional do redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN, ensejado pela dissolução irregular da pessoa jurídica deve ser o da comprovação da ocorrência da dita solução. Isso se dá pois, só a partir desse momento, pode o exequente exercer seu direito de cobrança daqueles que devem responder pelo cumprimento da obrigação tributária.

4.1 Entendimento jurisprudencial sobre o tema

O entendimento dominante no STJ é no sentido de que, em qualquer caso de redirecionamento da execução fiscal, o prazo quinquenal terá início com a citação da pessoa jurídica. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA EM SITUAÇÃO IRREGULAR. CITAÇÃO DO SÓCIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. O Código Tributário Nacional, possuindo status de lei complementar, prevalece sobre as disposições constantes da Lei n. 6.830/80. Assim, a interrupção da prescrição dá-se pela citação pessoal do devedor nos termos do parágrafo único, inciso I, do art. 174 do Código, e não na forma estabelecida no art. 8º, § 2º, da lei mencionada.

2. O redirecionamento da ação executiva fiscal em face do sócio responsável pelo pagamento deve ser providenciado até cinco anos contados da citação da empresa devedora.

3. Recurso especial conhecido e improvido.

(REsp 205.887/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 01/08/2005, p. 369)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. PRAZO PRESCRICIONAL DE 5 ANOS QUE SE CONTA DESDE A CITAÇÃO DA SOCIEDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE REFUTOU A RESPONSABILIDADE DO JUDICIÁRIO PELA DEMORA DA CITAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 106 DO STJ. NÃO CONFIRMAÇÃO DE QUE A PESSOA FÍSICA GERENCIAVA A PESSOA JURÍDICA AO TEMPO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR, REQUISITO NECESSÁRIO PARA A SUA RESPONSABILIZAÇÃO PELAS DÍVIDAS DA PESSOA JURÍDICA. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A pretensão de redirecionar a execução contra os sócios da pessoa jurídica, devedora original, já havia sido fulminada pela prescrição, pois veio a ser exercida depois de transcorridos cinco anos desde a citação da sociedade, última interrupção da contagem do prazo prescricional.

2. De fato, é orientação do STJ que a citação dos sócios, corresponsáveis eventuais, só interrompe a prescrição em relação ao pedido de redirecionamento da execução fiscal se ocorrer em até cinco anos a partir da citação da pessoa jurídica.

3. Isso porque, em prestígio à segurança jurídica, não se admite que as dívidas fiscais sejam exigidas a qualquer momento, sem respeitar o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo (prescrição); afinal, o acolhimento da tese fazendária poderia conduzir, na prática, a uma inaceitável espécie de imprescritibilidade da dívida tributária.

4. Se a instância de origem registra que não houve demora na citação por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, está erodida a tese de incidência da Súmula 106 do STJ, na medida em que, consoante orientação firmada na Súmula 7 do STJ, a aparente divergência a respeito de questão factual da causa não poderia ser dirimida no âmbito do Apelo Nobre.

5. Para que se legitime o redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, é imprescindível que a pessoa física contra quem se pretende redirecionar o feito preencha os requisitos do art. 135 do CTN e, cumulativamente, tenha estado presente nos quadros da sociedade tanto ao tempo do vencimento do débito inadimplido quanto ao tempo do encerramento irritual das atividades.

6. A pendência do julgamento de Recurso Especial submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973 não inviabiliza o julgamento da matéria já alçada a esta Corte.

7. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1120407/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/04/2017, DJe 04/05/2017)

Há, recentemente, certos ministros da corte que começam a questionar essa regra absoluta, em face das especificidades da hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica. Nessa linha:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. FALTA DE INÉRCIA DO FISCO.

1. A responsabilização do sócio pela dissolução irregular da empresa causa redirecionamento da Execução Fiscal, conforme admitido pacificamente pela jurisprudência deste Tribunal Superior, nos termos da Súmula 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". 2. Por outro lado, o STJ, no julgamento do REsp 1.222.444/RS, julgado no rito do art. 543-C do CPC, pacificou a orientação de que "A configuração da prescrição intercorrente não se faz apenas com a aferição do decurso do lapso quinquenal após a data da citação. Antes, também deve ficar caracterizada a inércia da Fazenda exequente".

3. É possível estabelecer um critério objetivo para analisar a suposta ocorrência da prescrição para redirecionar a Execução Fiscal, qual seja a análise, em concreto ou de acordo com as circunstâncias dos autos, da inexistência da prescrição em relação ao devedor principal e, sucessivamente, da identificação do momento a partir do qual se verificou inércia na movimentação dos autos, desde que atribuível exclusivamente à Fazenda Pública.

4. Constatada a ocorrência de ato que implique a corresponsabilidade do sócio-gerente -, como é o exemplo da dissolução irregular ocorrida posteriormente à citação da pessoa jurídica - mostra-se juridicamente inadmissível fazer retroagir a fluência do prazo prescricional para um período em que, reitero, não havia pretensão a ser exercida contra o sócio-gerente.

Recurso Especial não provido.

(REsp 1655054/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/2017, DJe 27/04/2017)"

As decisões no sentido de que o prazo prescricional tem início quando surge para o credor a pretensão de cobrança do débito em face do responsável surgem em grande parte do TJRS, decisões essas que resultaram na reanálise do tema no STJ, no julgamento do REsp 1.201.993 sob o rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1.036 do CPC. Nesses termos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. ARTIGO 135, III, DO CTN. PRESCRIÇÃO NÃO CONFIGURADA. TEORIA DA ACTIO NATA. ANÁLISE DOS ATOS PROCESSUAIS. Segundo

a teoria da actio nata, a prescrição de débitos tributários em relação aos devedores subsidiários flui a partir do momento em que o credor toma ciência de indícios de dissolução societária irregular, e não a partir da citação da pessoa jurídica, quando ainda não havia mácula. Entre a constatação de tais indícios e a citação do administrador não se implementou o prazo quinquenal. AGRADO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. (Agravo de Instrumento Nº 70073731069, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 21/06/2017)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA DEVEDORA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Fundado o pedido de redirecionamento da execução em face do na afirmação da dissolução irregular da empresa, é a partir da constatação desse fato que tem início a contagem do prazo prescricional respectivo. Pedido formulado no seu devido tempo, explicando-se a demora subsequente na citação por dificuldades de localização do citando não imputáveis ao credor, tanto que no período expedida precatória e quatro mandados, inclusive por hora certa. Decisão recorrida confirmada por seus próprios e jurídicos fundamentos. AGRADO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. (Agravo de Instrumento Nº 70073079097, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marcelo Bandeira Pereira, Julgado em 10/05/2017)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS-GERENTES. PRESCRIÇÃO DIRETA NÃO CONFIGURADA. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. FALÊNCIA. 1. Caso em que a sócia-gerente pretende ver reconhecida a prescrição direta dos créditos tributários de ICMS, argumentando sobre a data de lançamento do imposto e a aplicação do artigo 174, I, do CTN, com a redação previamente às modificações introduzidas pela Lei Complementar 118/2005. 2. A prescrição de débitos tributários, em relação aos devedores subsidiários, flui a partir do momento em que o credor toma ciência de indícios de dissolução societária irregular e não a partir da citação da pessoa jurídica. Teoria da actio nata. 3. Ausência de citação da empresa nos dois processos de execução, considerando sua dissolução irregular, ao passo que a falência da sócia-gerente - agravante - foi decretada ainda em 12.04.1999, tempo em que sequer contra a executada principal decorreria o prazo de prescrição direta. 4. A contar da decretação da falência, até o seu encerramento, descabe imputar ao exequente a prática de atos efetivamente tendentes à satisfação do crédito, de modo que a fluência do prazo prescricional, a contar desse período, também não se pode verificar. AGRADO DE INSTRUMENTO

DESPROVIDO. (Agravado de Instrumento Nº 70073029803, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 26/04/2017)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi discorrer sobre o fenômeno da responsabilização do sócio-gerente ou administrador, nos termos do art. 135, III, do CTN, e, baseado nisso, sugerir uma sistemática para a contagem do prazo prescricional da responsabilização. Para tal, foram estabelecidos conceitos jurídicos, que, compreendidos de forma sintética, basearam o raciocínio jurídico que pavimentou a sistemática sugerida.

O primeiro capítulo prestou-se a definir alguns dos conceitos jurídicos de direito tributário. Foram apresentadas as espécies de obrigação tributária, principal e acessória, bem como definidos os tipos de sujeição passiva, direta e indireta. Foram expostas as diferentes espécies de sujeição passiva indireta, a saber, por substituição ou transferência, e as modalidades desta: a responsabilidade solidária, por sucessão e de terceiros. Por fim, foram explanados os conceitos de prescrição tributária e prescrição intercorrente, além de seus efeitos no crédito tributário e na execução fiscal.

No segundo capítulo, foi feita uma análise do art. 135 do CTN, separando-se os termos e os definindo individualmente. Foi entendido que a responsabilidade prevista pelo art. 135 do CTN é, a princípio, pessoal e exclusiva, com exceção dos casos em que a pessoa jurídica participa do ato abusivo com proveito econômico, hipótese em que responderá em solidariedade com o sócio-gerente ou administrador pelo pagamento do crédito tributário. Foi considerado, também, que a lei a que se refere o *caput* do artigo é lei extrafiscal, regente da conduta da pessoa referida. Por fim, foi definido o fato jurídico da dissolução irregular da sociedade, explicitando que essa hipótese se enquadra na situação de infração de lei, atraindo a responsabilidade prevista pelo art. 135 do CTN.

Na etapa postimeira, foram sugeridas três abordagens quanto ao marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal. Primeiro, nos casos em que a obrigação tributária surgir de ato abusivo por parte do sócio-gerente, em detrimento da pessoa jurídica, não há possibilidade de redirecionamento da execução, pois o lançamento é nulo, visto que

realizado contra pessoa diversa daquela que deve responder pela obrigação tributária. Em segundo lugar, nos casos em que a obrigação tributária surge de ato abusivo com proveito econômico para a pessoa jurídica, o marco inicial deve ser o momento da interrupção da prescrição para a pessoa jurídica, nos termos do art. 174, parágrafo único, I, c/c art. 125, III, todos do CTN. Finalmente, nos casos em que a obrigação tributária provém de ato lícito, com posterior dissolução irregular da pessoa jurídica, o prazo prescricional deve ser contado a partir do momento do reconhecimento da dissolução irregular pelo juízo competente. Isso se justifica pelo fato de só a partir desse ponto poder o exequente exercer seu poder de cobrança, não podendo a prescrição retroagir a momento em que os pressupostos necessários para o redirecionamento eram inexistentes. Dessa forma, espera-se que com a conclusão do julgamento pelo STJ do REsp 1.201.993/SP, representativo da controvérsia desta matéria, afetada pela sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1.036 do Código de Processo Civil e da Resolução 08/2008 da corte, possa-se chegar a uma conclusão mais abrangente quanto aos diferentes casos de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Para o futuro, espera-se que, somados a essas novas considerações sobre o instituto do redirecionamento, e métodos jurídicos mais efetivos para a recuperação dos créditos tributários, uma profunda reforma tributária no país possibilite tempos de respeito ao dinheiro público, bem como aos princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-126, nov. 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN**, artigos. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. **Código Civil**, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Distrito Federal. Lei distrital 7.431 de 17 de dezembro de 1985. Institui no Distrito Federal o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 18 dez. 1985. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=7431&txtAno=1985&txtTipo=110&txtParte=>. Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras

providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 30 dez. 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Lei 8.934 de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 21 nov. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no agravo regimental no recurso especial n. 1.153.333- SC, primeira turma, relator Ministro Luiz Fux, Brasília, DF, 21 de setembro de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no recurso especial 1.120.407-SP, primeira turma, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, DF, 18 de abril de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 205.887-RS, segunda turma, relator Ministro João Otávio de Noronha, Brasília, DF, 19 de abril de 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 900.371/SP, Relator Teori Albino Zavascki, primeira turma, Brasília, DF, 20 de maio de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 1.455.490-PR, segunda turma, relator Ministro Herman Benjamin, Brasília, DF, 26 de agosto de 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 1.655.054-RS, segunda turma, relator Ministro Herman Benjamin, Brasília, DF, 06 de abril de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='435'> Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Agravo de instrumento n. 70.073.029.803, segunda câmara cível, relator desembargador Ricardo Torres Hermann, Porto Alegre, RS, 26 de abril de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Agravo de instrumento n. 70.073.079.097, vigésima primeira câmara cível, relator Desembargador Marcelo Bandeira Pereira, Porto Alegre, RS, 10 de maio de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Agravo de instrumento n. 70.073.731.069, vigésima primeira câmara cível, relator Desembargador Almir Porto da Rocha Filho, Porto Alegre, RS, 21 de junho de 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. região). Agravo de instrumento n. 0015165-82.2011.4.03.0000/SP, relatora Desembargadora Federal Regina Costa, Sexta Turma. São Paulo, 01 de dezembro de 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 28. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygildio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 20 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e prescrição do direito tributário do Brasil**: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TONIOLO, Ernest José. **A prescrição intercorrente na execução fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.